



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **JUDr. Jiří Švihla**, se sídlem Lannova 16/13, České Budějovice, insolvenční správce dlužníka Tabák Plus, spol. s r. o., zastoupen JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem Nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Tabák Plus, spol. s r. o., se sídlem Nové sady 606/40, Brno, zastoupené JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2015, č. j. 246699/15/4230-22792-704691, č. j. 246792/15/4230-22792-704691, č. j. 246797/15/4230-22792-704691, č. j. 246819/15/4230-22792-704691, č. j. 246852/15/4230-22792-704691, č. j. 246861/15/4230-22792-704691, a č. j. 246864/15/4230-22792-704691, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 28. 11. 2019, č. j. 51 Af 11/2018 - 117,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- V. Žádost žalobce o vrácení soudního poplatku za kasační stížnost **s e z a m í t á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda se společnost Tabák Plus, spol. s r. o. (dále jen „dlužník“) účastnila daňového podvodu na DPH a zda o této skutečnosti věděla či musela vědět.

[2] Žalovaný napadenými dodatečnými platebními výměry doměřil dlužníku daň z přidaného hodnoty za zdaňovací období duben až říjen 2011 v celkové výši 90.960.217 Kč spolu s penálem vypočteným z doměřené částky. K doměření daně žalovaný přistoupil na základě daňové kontroly, v jejímž průběhu zjistil, že dlužník byl v příslušných zdaňovacích obdobích při obchodování s dobíjecími kupony tuzemských mobilních operátorů účasten podvodného řetězce na DPH. Dlužník věděl, resp. mohl vědět, že přijatá zdanitelná plnění od společností T-Mobile Czech Republic, a. s., Vodafone Czech Republic, a. s., a O2 Czech Republic, a. s., byla předmětem podvodu na DPH. Dlužník coby velkoobchodní distributor dodával zboží přibližně 2.500 odběratelům měsíčně, přičemž v kontrolovaném období dodal dobíjecí kupony 31 různým odběratelům z jiných členských států EU, převážně ze Slovenské republiky. Vzhledem k tomu, že se jednalo o intrakomunitární plnění, nebyla u nich uplatněna DPH. U výše zmíněných odběratelů správce daně uzavřel, že byli (společně s dlužníkem) účastni daňového podvodu.

[3] Dne 17. 8. 2015 podal dlužník u Krajského soudu v Brně (dále též „insolvenční soud“) coby insolvenční návrhatelem návrh na zahájení insolvenčního řízení. Usnesením ze dne 22. 9. 2015, č. j. KSBR 38 INS 20919/2015 – A – 26, insolvenční soud rozhodl o zjištění úpadku dlužníka a insolvenčním správcem ustanovil JUDr. Jiřího Švihlu (žalobce). Proti platebním výměrům podal žalobce dne 23. 12. 2015 odvolání. Odvolací řízení však bylo v důsledku ukončení zvláštního přezkumného jednání, které se konalo dne 9. 6. 2016, dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodném období (do 30. 6. 2017) (dále jen „daňový řád“), zastaveno a platební výměry nabyly právní moci. O tom byl žalobce vyrozuměn přípisem žalovaného ze dne 19. 7. 2016.

[4] Žalobce posléze podal proti platebním výměrům žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který dospěl k závěru, že není k jejímu projednání místně příslušný a věc postoupil Krajskému soudu v Brně, který však vyjádřil s postoupením nesouhlas. Usnesením ze dne 5. 1. 2017, č. j. Nad 239/2016-51, rozhodl Nejvyšší správní soud o místní příslušnosti Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který v dalším řízení usnesením žalobu odmítl pro nepřipustnost (z důvodu nevyčerpání opravných prostředků). Toto usnesení zrušil kasační soud rozsudkem ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 111/2017 - 37, a krajský soud zavázal k věcnému projednání žaloby.

[5] Žalobce v žalobě namítl, že žalovaný učinil závěr o existenci podvodu na DPH na základě rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2014, č. j. 46 T 8/2013, z něhož vyplynulo, že slovenští odběratelé DREVOSS, s. r. o., GLOBNETWORK s. r. o., IMPERIAL HOLDING s. r. o., KR-TRADE s. r. o. a ROMER s. r. o. při dalším nakládání s kupony nepřiznaly a neodvedly DPH. Na základě tohoto poznatku však žalovaný neuznal nárok na odpočet daně na vstupu u nákupu všech dobíjecích kuponů, které dlužník nakoupil od českých mobilních operátorů a prodal v daných zdaňovacích obdobích všem slovenským odběratelům. Podle žalobce však nebylo zjištěno, že by všichni jednotliví odběratelé dlužníka skutečně a prokazatelně spáchali podvod na DPH. Z trestního rozsudku na to lze usuzovat pouze u výše uvedených 5 odběratelů. U dalších odběratelů žalovaný jejich podíl na podvodu nijak nedoložil a závěry žalovaného jsou z velké části založeny pouze na domněnkách, presumpcích a spekulacích.

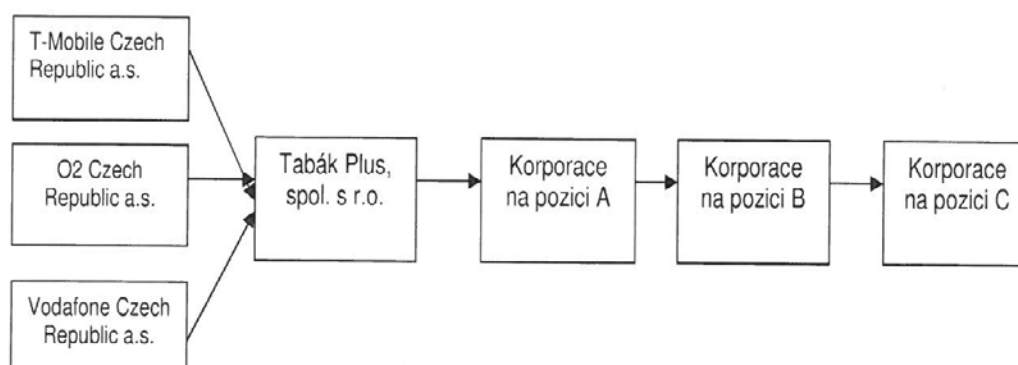
[6] Stejně tak žalobce zpochybnil prokázání své vědomosti o tom, že obchody s dobíjecími kupony jsou stíženy podvodem na DPH. Žalobce o podvodech uskutečněných teprve při následném oběhu dobíjecích kuponů nevěděl a ani vědět nemohl. Naopak nesouhlasí s důvody, které podle žalovaného svědčily o nestandardnosti uskutečňovaných obchodů, jimiž mělo být neprověřování obchodních partnerů, způsob uskutečňování obchodů s kupony (jejich osobní odběr odběrateli, většinou zastoupenými totožným zástupcem, platba v hotovosti nebo z bankovních účtů v tuzemsku), neměnnost schématu obchodování, množství kuponů, které jsou uplatnitelné pouze u tuzemských mobilních čísel, dodaných na Slovensko v porovnání

pokračování

s objemem dodávaným dlužníkem na český trh, cena dobíjecích kuponů, která dalším článkům v řetězci neumožnila navýšení o marži, a tudíž jakýkoliv zisk, a konečně formální charakter opatření, která dlužník k vyloučení rizika své účasti na podvodu přijal. Podle žalobce se stal dlužník článkem podvodného řetězce zcela neúmyslně, nikoliv vlastní aktivní činností. Namítl, že všechny výše uvedené důvody, které měly svědčit o jeho vědomosti, že je účasten podvodu na DPH, jsou naopak součástí standardního obchodního chování, resp. obchodních praktik v odvětví velkoobchodu (osobní odběr zboží, platba v hotovosti).

[7] O tom, že obchody s dobíjecími kupony se staly terčem podvodů na DPH, se dlužník dozvěděl až z žádostí Policie ČR o poskytnutí faktur a fakturačních podkladů ze dne 20. 5. 2015. Do té doby neměl důvodu své odběratele podezřívát. To se týká i údajné personální provázanosti odběratelů a toho, že několik z nich bylo zastoupeno týmž zástupcem. Agendu odběratelů zpracovával pouze jeden zaměstnanec dlužníka, pan A. K., v jehož možnostech nebylo prověřovat 2.500 odběratelů měsíčně. Stejně tak dlužník nemohl předpokládat, že kupony dodávané na Slovensko budou následně přeprodávány zpět do České republiky. Nebyl to dlužník, ale jeho odběratelé, kdo umožnil svým dalším obchodním partnerům uskutečnit podvod na DPH. Množství dobíjecích kuponů nebylo pro dlužníka nijak překvapivé s ohledem na blízkost sídla (město Brno) s územím Slovenska a skutečnost, že nebyl jediným dodavatelem na tuzemském trhu. Rovněž přijatá opatření nelze označit za formální či účelová – dlužník důsledně identifikoval protistranu, ověřoval plátcovství DPH a rejstříkové údaje odběratelů, vyžadoval prohlášení o vývozu kuponů. Žalovaný označil tato opatření za nedostatečná, avšak sám neuvedl, jaká konkrétní efektivnější opatření měl dlužník učinit. Konečně argumentace uváděná žalovaným je opřena výhradně o informace známé až v současnosti, přičemž takový náhled je nepřijatelný. Žalovaný vyšel ze skutečností zjištěných v trestním řízení, které se týkalo pouze 5 dlužnických odběratelů. Dlužník však v příslušných zdaňovacích obdobích neměl žádné indicie o podvodném jednání dalších odběratelů a ani způsob a průběh obchodů v něm nemohl vzbudit podezření. Neměl proto reálné možnosti podezřelé chování odběratelů rozpoznat.

[8] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku shrnul požadavky na prokázání účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, jimiž jsou prokázání objektivní existence podvodného řetězce u konkrétních dodávek a prokázání toho, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo musel vědět. Krajský soud uvedl, že žalovaný popsal obchodní řetězec pro každé plnění za prověřovaná zdaňovací období a u všech zjistil, že se jednalo o shodný obchodní model, v němž bylo obchodováno se stejnou komoditou (nabíjecí kupony), stejný princip podvodného jednání, vykazující stejné či obdobné znaky (osobní odběr kuponů, platby v hotovosti či bankovním převodem nepřekračujícím částku, kterou zákon omezuje hotovostní platby, několik odběratelů zastupovaných shodnou osobou). Schéma obchodů bylo v čase neměnné a krajský soud je shrnul následovně.



[9] Korporace (pozn. soudu: korporace a společnost je používána *promiscue*) na pozici A představují slovenští odběratelé dlužníka (MORAWA s r.o., DREVOSS, s r.o. v likvidaci, GLOBNETWORK s r.o., ROMER s r.o. KR-TRADE s r.o., IMPERIAL HOLDING s. r.o., SALTIMA s r.o. v likvidaci, B & B – SLOVAKIA, s r.o., M. I. R. spol. s r.o., PEXESO s r.o., FERRUM, spol. s r.o., GEBRA s r.o., IMTOMEX, spol. s r.o., AWIN, spol. s r.o., SAREA, s r.o., Aldan Prešov s r.o. v likvidaci, DB man, s r.o., POPTRA, s r.o., MAMOZ, s.r.o., Orange media s r.o., LK IMPOEXPO s r.o., RÉVAY-TRADE s r.o., SOMI Trade, s r.o., KABEM s r.o., ONE WORLD, s r.o., Calmo s r.o., DORMANT, s r.o., SUNAX s r.o., Invisible, s r.o., ADAM GAWLOWSKI, AISAK Sp. Z.o.o.). Na pozici B vystupovali tuzemští plátcí, společností DILISST s r.o., FUGADA COMPANY s r.o., DIGI BAJT s r.o., NOFELL CZ s r.o. REGIOFIT s r.o., ATP-ELITE s r.o., DETAIL PART s r.o. DARYNA CZ s r.o., KEMONS spol. s r.o., JARBAU s r.o., dále odebírající kupony. A konečně na pozici C byly identifikovány další korporace, společnosti RAST plus s. r. o. a 4 VIP s. r. o., které provozují velkoobchodní činnost. Krajský soud zdůraznil, že řetězce žalovaný popsal nejen na základě důkazních prostředků získaných z trestního řízení, ale i na základě dalšího vlastního dokazování. Z nich zjistil, že chybějící daň na výstupu byla detekována jednak u odběratelů dlužníka na pozici A, neboť tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kuponů od dlužníka, ale také u tuzemských subjektů na pozici B. Tyto subjekty nepřiznaly pořízení kuponů od slovenských dodavatelů a současně nepřiznaly daň na výstupu při prodeji kuponů korporacím na pozici C. Vystavením daňových dokladů však umožnily těmto společnostem čerpání nároku na odpočet daně, i když věděly, že takto vykázanou daň nepřiznají a neodvedou.

[10] Krajský soud proto uzavřel, že tato skutková zjištění svědčí ve všech případech o existenci podvodu na DPH. Jeho podstatou byl intrakomunitární nákup dobíjecích kuponů od dlužníka, tedy bez DPH, a jejich opakované přeprodávání bez přiznání a odvedení daně na nižších stupních řetězce. Dobíjecí kupóny mají fixní nominální hodnotu a jejich opakované přeprodávání tak postrádalo jakékoliv ekonomické opodstatnění.

[11] Krajský soud považoval za dostačující, že některé skutkové okolnosti žalovaný zjistil pouze na základě mezinárodní výměny informací. Informace poskytnuté slovenským správcem daně obsahují dle soudu požadované údaje a mohly z nich být žalovaným relevantně dovozeny uváděné skutkové a právní závěry. Na tom nemění nic ani žalobcem zpochybňovaná skutečnost, že slovenský správce daně poskytl tyto údaje v případě některých společností v krátké lhůtě pouhých pěti dní.

[12] Pokud jde o druhou podmínku, tj. prokázání toho, že dlužník věděl či přinejmenším musel vědět o tom, že je zapojen do podvodného řetězce, krajský soud zdůraznil, že v projednávané věci žalovaný správně určil nestandardnosti obchodního jednání. Především dlužník jako dlouholetý distributor dobíjecích kuponů musel vědět, že tyto kupony jsou určeny k uplatnění pouze s tuzemskými mobilními čísly a že je jeho slovenští odběratelé nejsou schopni v takovém objemu zobchodovat, navíc tak, aby tyto obchody s ohledem na fixní nominální cenu kuponů měly ekonomické opodstatnění. Přitom dlužník byl sám schopen v tuzemsku prodat pouze asi 19 % kuponů pořízených od operátorů a zbývající část od něj odebíraly zahraniční společnosti. Při prodeji na Slovensko byla velká část marže (ve výši 5 %, resp. 5, 1 %) přidělena pouze dlužníkovi, který musel vědět, že zbylá marže nemůže slovenskému odběrateli postačit k tomu, aby za běžných obchodních podmínek vykázal zisk a přitom dokázal kupony prodat.

[13] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného také v tom, že si dlužník musel být vědom dalších nestandardností. Jednalo se o velké množství různých odběratelů, kteří se nenacházeli na adresách svého sídla. Ačkoliv neměli vybudovanou prodejní síť, uskutečňovali u dlužníka nákupy kuponů denně, v řádech stovek tisíc až milionů korun. Někteří odběratelé pak byli zastoupeni shodnými zástupci. Texty plných mocí udělených k zastupování zahraničních odběratelů jsou pak naprosto shodné, neboť jejich autorem, jak bylo prokázáno, byl sám dlužník.

pokračování

Potvrzení o vývozu bylo dle krajského soudu rovněž spíše formálním, neboť jak vyplynulo z výpovědi zaměstnance A. K., vytvářel je a odběratelům předkládal také sám dlužník. Za podezřelý krajský soud označil ve shodě s žalovaným i způsob plateb (většinou v hotovosti, a jak již bylo uvedeno denně, ale v souhrnu v objemech stovek tisíc až milionů korun).

[14] Dlužník si musel být rizikovosti těchto obchodů vědom přinejmenším od roku 2010, neboť v tu dobu byl požádán Policií ČR k poskytnutí součinnosti. I přes tento fakt nepřijal žádná opatření, aby riziko účasti na podvodech snížil či vyloučil. Jako irelevantní ve vztahu k objektivním okolnostem (skutečnostem) svědčícím o tom, že dlužník věděl nebo měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu, krajský soud vyhodnotil vystavování potvrzení o vývozu, komunikaci se zákazníky formou SMS či uzavírání smluv o ručení. Pro řízení bylo i bez významu, že se nejednalo o poskytnutí zboží, ale telekomunikační služby.

[15] Krajský soud proto uzavřel, že všechny uvedené skutečnosti v souhrnu vykazovaly nestandardnosti takové intenzity, že na jejich základě dlužník musel vědět, že je účasten daňového podvodu.

[16] Ze shora uvedených důvodů krajský soud nepřisvědčil ani námitce údajné svévole žalovaného, který není oprávněn si vybírat, u kterého daňového subjektu dojde k odmítnutí nároku na odpočet DPH na vstupu. Odmítnutí nároku na nadměrný odpočet v případě dlužníka je totiž odůvodněno tím, že měl nebo mohl vědět o tom, že posuzovaná zdanitelná plnění byla stížena daňovým podvodem; žalovaný proto ani neměl jinou možnost než nárok na nadměrný odpočet neuznat.

II. Obsah kasační stížnosti

[17] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost doplnil na základě výzvy soudu rozsáhlým podáním (44 stran), členěným do několika kasačních okruhů (existence daňového podvodu; posouzení subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu), které podrobně rozvedl v dalších bodech (dobíjecí kupony jako riziková komodita, množství kuponů dodaných na Slovensko, personální propojenost odběratelů, uskutečňování plateb, osobní odběr, neposkytnutí slev, neměnnost schématu obchodování, dostatečnost opatření atd.).

[18] Ve shrnutí důvodů kasační stížnosti uvedl, že žalovaný ve zprávě o daňové kontrole specifikoval přímé odběratele dobíjecích kuponů ve zkoumaných zdaňovacích obdobích (korporace na pozici A) a jeho nepřímé odběratele (korporace na pozici B a C). Existence daňového podvodu je však podle stěžovatele odvozena od zjištění učiněných v rámci trestního řízení vedeného ve vztahu pouze k pěti slovenským odběratelům dlužníka. V napadeném rozhodnutí není specifikováno, jak měl být dlužník do podvodného jednání zapojen, ani k jakému podvodu došlo, resp. mělo dojít, kdo jej spáchal a v čem přesně podvodné jednání spočívalo ve vztahu ke zbylým slovenským obchodním partnerům dlužníka (korporace na pozici A).

[19] Z rozsudku krajského soudu ani nevyplývá, jaká byla aktivní účast dlužníka na tomto tvrzeném, ale zcela neurčitým podvodném jednání. Chybějící daň ve vztahu k těmto odběratelům je vlastně dovozována ve výrazné míře jen z toho, že jejich obchodní vztahy s dlužníkem se zdají správci daně, stejně jako krajskému soudu, neekonomické, a současně z toho, že nebylo možné některé z odběratelů či některé jejich další odběratele dále ze strany správce daně kontaktovat a zkontrolovat. Nejenže však nelze existenci chybějící daně dovozovat jen z toho, že měl dlužník postupovat nedbale, ale současně se jedná o závěry, které se nezakládají na pravdě. Veškeré objektivně zjištělné informace na straně dlužníka dostupné mu v roce 2011 naopak svědčily o faktu, že s jeho slovenskými odběrateli panovaly běžné obchodně-právní vztahy a že dlužník

naopak přijal všechna opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se podvodu na DPH neúčastnil. Některé argumenty dlužníka k tomu nebyly krajským soudem vypořádány.

[20] Závěry správce daně a návazně pak i krajského soudu o tom, že je dána existence chybějící daně a údajné naplnění subjektivní podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet dlužníkovi, byly učiněny v návaznosti na postup, který je v rozporu s relevantní judikaturou jak NSS, tak Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

[21] Dne 13. 5. 2014 zahájil žalovaný u dlužníka daňovou kontrolu, v jejímž průběhu mimo jiné získal od policie rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2014 ve věci vedené pod sp. zn. 46 T 8/2013, z něhož vyplývá, že jeho pět slovenských odběratelů při dalším nakládání s kupony nepřiznalo a neodvedlo DPH. Žalovaný a krajský soud však opírají svůj závěr o neuznání nároku na odpočet DPH u všech jeho slovenských odběratelů s tím, že podvodem byly zasaženy veškeré intrakomunitární dodávky dobýjících kupónů a že dlužník o nezákonném jednání všech svých odběratelů věděl či vědět měl. To přesto, že na aktivní zapojení do řetězce lze usuzovat právě jen u 5, resp. 13 odběratelů.

[22] Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný neprokázal u drtivé většiny dodávek dlužníka naplnění podmínky podvodného řetězce a splnění subjektivní (vědomostní) podmínky pak nebylo splněno ani u jedné z dodávek. Pokud správce daně tvrdí existenci podvodu na dani, musí uvést, v čem měl tento podvod spočívat a popsat mechanismus takového podvodu na dani. Podle stěžovatele proto správce daně musí prokázat, že chybí daň a na jaké úrovni obchodního řetězce chybějící daň identifikoval. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně akcentuje, že je nutné prokázat existenci podvodu u všech jednotlivých transakcí, resp. odběratelů. Tato podmínka plyne například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, podle něhož správce daně je povinen prokázat, že „*v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která má být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala*“.

[23] Krajský soud se však s námitkou, že žalovaný zjišťoval podvodné jednání pouze u pěti odběratelů dlužníka, nijak nevypořádal. Z trestního rozsudku Krajského soudu v Brně plyne, že na daňový podvod lze usuzovat u následujících společností, s nimiž dlužník obchodoval: DREVOS, s. r. o., IMPERIAL HOLDING s. r. o., GLOBNETWORK s. r. o., ROMER, s. r. o., a KR-TRADE s. r. o. Policejní vyšetřování se dále týkalo odběratelů Calmo, s. r. o., DB man, s. r. o., DORMANT, s. r. o., M.I.R., spol. s r. o., MAMOZ, s. r. o., POPTRA, s. r. o., SOMI Trade, s. r. o. a B & B SLOVAKIA, s. r. o. Jinak řečeno, podvodné jednání lze konstatovat pouze u těchto maximálně 13 společností, zbývajících 18 odběratelů, zařazených žalovaným na pozici A, a jejich propojení na společnosti na pozicích B a C z ničeho nevyplývá. U těchto společností (jedná se o odběratele AISAK, Sp. z o. o., ADAM GAWLOWSKI, Aldan Prešov s. r. o., IMTOMEX, spol. s r. o., SUNAX s. r. o., AWIN, spol. s r. o., FERRUM, spol. s r. o., KABEM s. r. o., MORAWA s. r. o., PEXESO s. r. o., RÉVAY-TRADE, s. r. o., ONE WORLD, s. r. o., GEBRA, s. r. o., Invisible, s. r. o., Orange media s. r. o. SAREA, s. r. o., SALTIMA, s. r. o., a LK IMPOEXPO s. r. o.) žalovaný jejich podíl na tvrzeném podvodu nijak nedoložil. Těchto 18 společností nebylo nijak vyšetřováno a není nijak personálně propojeno s korporacemi, jichž se policejní vyšetřování týkalo.

[24] Zpráva o daňové kontrole jakožto odůvodnění dodatečných platebních výměrů tak vůbec neposkytuje přesvědčivé zjištění ohledně účasti všech žalovaným uváděných osob na daňovém podvodu. Žalovaný u zbývajících subjektů dovedl jejich zapojení do podvodu *de facto* pouze na základě výsledků mezinárodní výměny informací. Stěžovatel je však přesvědčen, že tyto výsledky nemají potřebnou vypovídací hodnotu. Žádosti žalovaného ve věci 25 společností vyřídil slovenský správce daně během několika dní a je evidentní, že vykonal pouze formální kontrolu stavu, aniž by se reálně pokusil požadované údaje zjistit. Na základě odpovědí slovenské

pokračování

daňové správy, které v drtivé většině případů nejsou podloženy kontrolou dokladů či svědeckými výpověďmi, tak není možné vůbec ověřit, jak odběratelé k plnění od dlužníka přistupovali a jak je vykazovali. Z mezinárodní výměny informací a rychlosti jejího provedení vyplývá, že slovenský správce daně se o reálné provedení jakýchkoliv úkonů za účelem zjištění podrobností ke konkrétním plněním u třetiny odběratelů zjevně ani nepokusil. Žalovaný v této souvislosti sice poukazuje na fakt, že je odkázán na kroky učiněné slovenskou daňovou správou, ale nelze odhlédnout od toho, že výsledky interpretoval v neprospěch dlužníka. Odvolávat se na to, že odběratelé se slovenskou daňovou správou nespolupracovali a že byli nekontaktní, je poněkud nepřesvědčivé, pokud slovenská strana reagovala během pouhých pěti dní. Nelze přičítat k tíži dlužníka, že někteří jeho odběratelé z roku 2011 jsou v době daňové kontroly nekontaktní. Žalovaný tak dovedl zapojení uváděných společností do podvodu pouze na základě nedostačujících výsledků mezinárodní výměny informací a s poukazem na to, že obchodní model dlužníka byl ve všech případech stejný.

[25] Skutkové závěry žalovaného tak nejsou z velké části založeny na provedených důkazních prostředcích, ale toliko na domněnkách, presumpcích a spekulacích, což je z hlediska § 92 odst. 2 daňového řádu nepřijatelné. V důsledku těchto deficitů nebylo ze strany žalovaného prokázáno splnění základní objektivní podmínky pro nepřiznání nároku na odpočet daně.

[26] S ohledem na to, že dle stěžovatele nebyla splněna podmínka prokázání podvodu na DPH, jsou úvahy týkající se případné vědomosti dlužníka bezpředmětné. Přesto však uvádí námitky i vůči těmto závěrům žalovaného a krajského soudu.

[27] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že z uváděného trestního rozsudku Krajského soudu v Brně jasně vyplývá, že došlo ke krácení daně, avšak nikoliv svévolným postupem či jiným nedbalým jednáním dlužníka, ale pouze a jedině v důsledku jednání obžalovaných. Podstatné také je, že jednání odběratelů odpovídalo standardnímu chování řádného podnikatele, a proto bylo pro dlužníka nerozpoznatelné, že se odběratel podílí na daňovém podvodu. Dlužník nemůže být činěn odpovědným za nerozeznání podvodného jednání svých zákazníků, pokud nedisponuje nějakými zjevnými signály o nekalém jednání.

[28] Žalovaný a krajský soud uvádějí řadu údajných nestandardností, o nichž dlužník věděl či vědět měl, stěžovatel však má za to, že se v době uzavírání obchodu nemohly dlužníkovi jevit jako podezřelé. Krajský soud tak přisuzuje standardnímu obchodnímu modelu prvky podezřelosti, které jsou ale založeny až na zjištěních učiněných *ex post*. Navíc při podrobném rozboru jednotlivých indicií nelze přisvědčit závěru o jejich nestandardnosti.

[29] Dle názoru žalovaného a krajského soudu měl dlužník již od roku 2010 vědět, že dobíjecí kupóny jsou rizikovou komoditou. Pracovník dlužníka A. K. byl skutečně v roce 2010 vyslýchán orgány činnými v trestním řízení, ale jednalo se o vyšetřování bývalého obchodního partnera, slovenské společnosti ALFAX. Šlo o ojedinělý obchodní případ a dlužník nemohl mít v roce 2011 tušení, že jsou vedena další vyšetřování. Dlužník také byl v době předcházející kontrolovaným zdaňovacím obdobím požádán policií o poskytnutí součinnosti, ale i tehdy byl seznámen s tím, že se jedná o případ společnosti ALFAX, nikoliv o širší vyšetřování. Dlužník se v rámci komunikace s policií sám dotazoval, zda je třeba v obchodování něco změnit a zda hrozí u těchto obchodů nějaké riziko, přičemž byl ze strany policie, konkrétně vyšetřovatele M. V., ubezpečen, že postupuje v souladu se zákonem. O tom, že se dobíjecí kupóny jako takové staly terčem podvodů na DPH, se dlužník uceleně dozvěděl až z žádosti Policie ČR o poskytnutí faktur a dalších dokladů ve výzvě z 20. 5. 2015.

[30] Stěžovatel má za to, že neobstojí ani úvaha soudu, pokud jde o množství kuponů odebíraných na Slovensko a jeho nepoměr k prodeji v tuzemsku. Dlužník „neobsluhoval“ zdaleka celý trh v ČR a svou atraktivitu pro slovenský trh spatřoval v poloze sídla v Brně. Jednalo

se tak o nejbližší velkoobchod v příhraniční oblasti. Proto není nelogické, že poptávka slovenských odběratelů převyšovala poptávku tuzemskou. V kontextu volného pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu v rámci EU nebylo rovněž vyloučeno, aby odběratelé vyváželi kupóny do dalších zemí, nebo aby slovenští odběratelé obchodovali s nespotřebovanými kupony zpět v ČR. Dlužník proto mohl legitimně usuzovat o hospodářské využitelnosti kuponů na Slovensku.

[31] Pokud krajský soud uvádí, že množství odběratelů bylo zastoupeno stejnou osobou, ani to nemusel dlužník považovat za nestandardní nebo projev nekalého jednání těchto osob. Dlužník však v těchto případech požadoval vystavení plné moci s ověřenými podpisy a formulář byl pro tyto případy připraven samotným dlužníkem. Je-li dlužníkovi vytýkána také personální propojenost odběratelů, pak je dle stěžovatele třeba zohlednit to, že touto agendou byl pověřen pouze jeden zaměstnanec (A. K.), a nebylo v jeho možnostech prověřovat 2.500 odběratelů měsíčně.

[32] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nestandardností byly i hotovostní platby. Stejným způsobem probíhaly obchody také s tuzemskými odběrateli a v případě slovenských odběratelů nedošlo v tomto směru k žádným odchylkám. Stejně tak to platí o osobním odběru kuponů uskutečňovaných ve svém celku v řádu stovek tisíc až milionů korun denně. Dlužník doprovodnou službu dodání zboží přímo do provozoven nabízel pouze v případě, že to bylo rentabilní (což splňovala vzdálenost do 80 km) a byla zajištěna bezpečnost rozvozu. Rovněž skutečnost, že slovenským odběratelům nenabízel slevu, resp. že oni sami nevyvíjeli tlak na slevu, není podle dlužníka podezřelou skutečností. Šlo o důsledek cenové politiky samotných operátorů, kteří od roku 2010 snížili nákupní cenu o 1 %. Právě tato skutečnost měla za následek rozdíl v cenách pro tuzemské a zahraniční odběratele – zatímco tuzemští odběratelé se o této slevě dozvěděli a tlačili na snížení ceny od dlužníka, u zahraničních odběratelů tomuto tlaku vystaven nebyl.

[33] Konečně stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením, že přijatá opatření při prověřování odběratelů byla pouze formální a nedostatečná. Předně je podle něj iracionální myšlenka, že již na základě vyšetřování společnosti ALFAX v roce 2010 měl přijmout efektivnější opatření nebo dokonce obchodování s kupony ukončit. Dlužník neměl důvod přijmout restriktivnější opatření ve vztahu ke slovenským dodavatelům, neboť obchody podle něj probíhaly zcela standardně. Krajský soud nepřipustně přenáší důkazní břemeno na dlužníka. Je totiž na správci daně, aby věrohodně vyvrátil tvrzení daňového subjektu, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná. Žalovaný však důkazní břemeno neunesl. Správce daně je v případě odmítnutí nároku na odpočet daně povinen prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce v daném konkrétním případě učinit, aby se ujistil, že prodej nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu. Správce daně je povinen vyžadovat pouze taková opatření, která respektují zásadu právní jistoty, přiměřenosti, nenarušení svobody volného pohybu zboží či služeb v EU a zásadu objektivní plnění. Nelze-li po daňovém subjektu požadovat prověřování daňové kázně jeho dodavatelů, dopadá tento zákaz analogicky i na prověřování jeho odběratelů. Z hlediska vědomí dlužníka o podvodném jednání je proto irelevantní, že odběratelé neplnili své daňové povinnosti, že sídlili na virtuálních adresách a že byli nekontaktní pro správce daně. Požadavek na prověřování ekonomické situace odběratelů a jejich skutečné činnosti je v rozporu se zásadou přiměřenosti. Požadavek na zvýšená opatření k ověřování slovenských odběratelů je v rozporu s pravidly volného pohybu zboží a služeb v rámci EU. S těmito závěry, které vyplývají z evropské judikatury, se krajský soud vypořádal krátce, resp. se s nimi v podstatě nevypořádal vůbec. Opatření přijatá dlužníkem byla ve smyslu judikatury SD EU dostatečná.

[34] Za rizikové obchody nelze považovat velké množství odběratelů v krátké době. Schéma obchodování dlužníka zahrnovalo řadu opatření sloužících k získání detailních informací o obchodním partnerovi i o každém obchodním případě. Dlužník před obchodní spoluprací ověřoval údaje z obchodního rejstříku, sídlo společnosti a plátcovství DPH. Navíc obecně platí

pokračování

princip materiální publicity zápisu v obchodním rejstříku. Kromě toho však vyžadoval prokázání totožnosti, v případě zastupování vyžadoval plnou moc s ověřenými podpisy. Pakliže byla opatření přijatá dlužníkem dostatečná pro účely trestního řízení, není stěžovateli zřejmé, proč nejsou dostatečná i pro žalovaného a krajský soud.

[35] Konečně stěžovatel namítá, že všechny tyto intrakomunitární obchody s dobíjecími kupony řádně hlásil daňové správě, která mohla ověřit plnění povinností ze strany jeho odběratelů. Žalovaný tedy obdržel informace o plnění uvnitř EU, avšak daňové správy obou států zůstaly řadu let v této věci laxní a nečinné a jsou aktivní až v momentě, kdy podvody začala prověřovat policie. Jestliže krajský soud tvrdí, že dlužník musel o podvodné činnosti páchané s dobíjecími kupony vědět minimálně od roku 2010, a to na základě vyšetřování policie, pak přirozeně těmito informacemi musela disponovat i samotná daňová správa.

[36] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Současně požádal o vrácení soudního poplatku za kasační stížnost, zaplaceného na základě výzvy soudu ze dne 21. 1. 2020, č. j. 1 Afs 15/2020 - 15, neboť se domnívá, že je od soudního poplatku podle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), osvobozen.

III. Vyjádření žalovaného, replika stěžovatele a vyjádření dlužníka

[37] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve poukázal na další řízení, jejichž účastníkem je stěžovatel a která jsou založena na řešení téměř totožných právních i skutkových otázek, avšak v jiných zdaňovacích obdobích (rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2019, č. j. 50 Af 14/2016 - 157, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 50 Af 15/2016 - 157, přezkoumávané kasačním soudem v řízeních sp. zn. 1 Afs 499/2019 a 8 Afs 162/2019).

[38] Žalovaný dále shrnul, že nárok na odpočet je možné odmítnout subjektu, který věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Za podvod na DPH se přitom označuje situace, v níž jeden z účastníků podvodu neodvede daň a další si ji odečte, a to za účelem vylákání daňového zvýhodnění. Podstatou je tak existence chybějící daně, což je situace, kdy daň nebyla vůbec přiznána, nebo nebyla odvedena, nebo kterou nebylo možné z důvodu nekontaktnosti subjektu prověřit. Nemusí být přitom jednoznačně identifikováno, na kterém článku řetězce daň přesně chybí, avšak musí být postaveno najisto, že v řetězci chybějící daň existuje, resp. že se jedná o podvodný řetězec vzniklý za účelem vylákání daňového zvýhodnění.

[39] V daném řízení byly označeny podvodné řetězce společností přeprodávajících dobíjecí kupony českých operátorů, jejichž účelem bylo vylákání daňového zvýhodnění. V jejich rámci jeden z účastníků daň neodvedl a druhý si nárokoval odpočet na DPH. V některých případech došlo uvnitř jednoho obchodního řetězce i k několikanásobnému krácení daně. Žalovaný u všech zkoumaných řetězců postavil najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (konkrétní popis skutkových zjištění a podvodného jednání je popsán na str. 14 – 34 zprávy o daňové kontrole).

[40] Žalovaný odmítl tvrzení stěžovatele, že by existence podvodu byla prokázána pouze ve vztahu k několika slovenským společnostem, s nimiž bylo vedeno trestní řízení, a že by v ostatních případech šlo pouze o spekulace. Z kasační stížnosti vyplývá snaha stěžovatele přesvědčit soud o tom, že žalovaný neprovedl prakticky žádné dokazování a pouze vyšel ze závěrů orgánů činných v trestním řízení. To však žalovaný důrazně odmítá. Naopak má za to, že v případě všech uvedených odběratelů prokázal, že se jedná o obchodní řetězce zasažené podvodem na DPH, přičemž byl prokázán i způsob jeho provedení.

[41] Žalovaný zjistil, že totožný obchodní model (schéma podvodu) se vyskytuje u všech uváděných slovenských odběratelů, a tento mechanismus popsal v rozsudku i krajský soud. Pokud se žalovanému nepodařilo s ohledem na nekontaktnost některých subjektů zmapovat pohyb dobíjecích kuponů, nemění to nic na tom, že tyto subjekty byly do podvodu zapojeny. I v případě, že by soud shledal, že existenci chybějící daně nelze v některých případech jasně identifikovat, stále platí, že nemusí být přesně určeno (není-li to z objektivních důvodů možné), jakým způsobem a konkrétně kterým z článků řetězce byl spáchán podvod na DPH, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50). Výsledky trestního řízení jsou v projednávaném případě jedním z klíčových důkazů, nikoliv ale důkazem jediným a rozhodujícím. Žalovaný pomocí mezinárodního dožádání zjišťoval, zda i jiná plnění dlužníka nebyla zasažena podvodem na DPH. Zjistil, že téměř totožný obchodní model, jako v případě řešeném v trestním řízení, se vyskytuje i u ostatních slovenských odběratelů. Jednotlivé obchodní transakce vykazují shodně jednu či více podezřelých okolností. Obchodní řetězce navíc postrádaly jakoukoliv ekonomickou opodstatněnost.

[42] Dlužník prokazatelně od roku 2010 věděl, že s jedním z jeho slovenských odběratelů bylo vedeno trestní vyšetřování. Věděl proto, že obchody s dobíjecími kupony mohou být zasaženy podvodem na DPH. Jelikož obchody s dalšími slovenskými odběrateli probíhaly na základě stejného obchodního modelu, muselo být dlužníkovi zřejmé, že i tyto obchody mohou být podvodem zasaženy. Příslušník orgánu činného v trestním řízení nemůže závazně sdělovat stanoviska nebo ujištění týkající se daňového řízení. Prokázání aktivní účasti na podvodu není podmínkou odepření nároku na odpočet daně.

[43] Žalovaný se dále vyjádřil k jednotlivým zjištěným nestandardním okolnostem, z nichž lze dovozovat naplnění subjektivní stránky. Podle něj je nestandardní, že na primárním trhu (ČR) byl pokles prodeje mnohem nižší (v relevantním časovém období) než na Slovensku, kde je využitelnost kuponu omezena právě jejich určením pro území ČR. Běžnou praxí není ani to, aby nezávislé a samostatné podnikatelské subjekty zastupovala stále stejná osoba, což ve svých výpovědích potvrdil jak zaměstnanec, tak jednatel dlužníka. K tomu však přistupují i další okolnosti, a to platby v hotovosti v hodnotě plnění pod limitem omezujícím platby v hotovosti, osobním odběry kuponů, a to v rozestupu několika málo dnů, střídání odběratelů atd. Je mnohem časově a finančně náročnější hradit jednotlivé platby v hotovosti (z důvodu zajištění hotovosti a bezpečnosti její přepravy), než uhradit transakci bezhotovostně, a je jistě výhodnější nakoupit větší množství kuponů najednou než stále opakovat osobní odběr krátce za sebou.

[44] Žalovaný také zjistil, že dlužníkem nebyla poskytnuta odběratelům žádná sleva ani jiná výhoda. Přitom šlo o obchod se službou, která bude koncovému zákazníkovi poskytnuta nejvýše za stanovenou nominální hodnotu kuponu a neumožňuje při jejím několikanásobném přeprodání, natož bez poskytnutí dodatečné slevy při nákupu, vytvořit v rámci běžného obchodního styku dostatečný zisk pro jednotlivé články obchodního řetězce.

[45] Tyto skutečnosti ukazují, že obchodní transakce vykazovaly závažné nestandardnosti, z nichž lze dovodit, že dlužník věděl či vědět měl, že se účastní plnění zasažených podvodem na DPH. Nejde přitom o okolnosti, které by mu žalovaný kladl k tíži zpětně, jak stěžovatel namítá. Šlo o skutečnosti, které existovaly v reálném čase, tj. v době, kdy dlužník uskutečňoval tyto obchody.

[46] Dlužník sice v daňovém řízení prokazoval, že v těchto obchodech uskutečňoval určitá opatření (vystavení faktur a dalších účetních dokladů, vystavení dodacího listu se seznamem sériových čísel dobíjecích kuponů, výpis z obchodního rejstříku odběratele, pořízení kopie

pokračování

dokladů totožnosti, čestné prohlášení o vývozu, kontrola systému výměny informací o DPH, kopie průkazu plátcovství DPH). Ta se však s ohledem na intenzitu všech těchto nestandardností jeví jako formální a nedostatečná. Je rovněž věcí dlužníka, že celou obchodní agendu svěřil jedinému zaměstnanci, pročež nebylo v jeho možnostech odběratele více prověřovat.

[47] Pokud stěžovatel namítá, že o podezřelých obchodech s kupony musely s ohledem na policejní vyšetřování vědět také daňové orgány, které na ně stěžovatele neupozornily, pak je to podle žalovaného sám dlužník, kdo nese odpovědnost za splnění všech podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Této odpovědnosti není zbaven ani za situace, kdy by ho správní orgán opomněl upozornit na případné protiprávní jednání. Stěžovatel nereflektoval vzniklé pochybnosti o jednotlivých obchodech, ba naopak uplatňoval stále stejná opatření jako u ostatních odběratelů.

[48] S ohledem na to žalovaný navrhl, aby soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[49] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že jej utvrdilo v pochybnostech, zda je žalovaný skutečně obeznámen s podmínkami odepření nároku na odpočet daně. Existence chybějící daně je v tomto případě zcela zásadní. Stěžovatel proto poukazuje na část vyjádření žalovaného, v němž uvádí, že i pokud se mu nepodařilo dále zmapovat pohyb dobýjících kupónů, nemění to nic na skutečnosti, že dané subjekty byly zapojeny do podvodu na DPH. Pouhé popsání skutkových okolností daňového podvodu jsou nedostačující. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, totiž platí, že „*správce daně je povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala*“.

[50] Žalovaný nezákonně přičítá k tíži dlužníkovi závěry z trestního řízení, avšak vyjádření osoby činné v trestním řízení, která dlužníka ujistila o zákonnosti jeho postupu, naopak striktně pro účely daňového řízení vylučuje. Žalovaný se ve svém vyjádření snaží překrucovat výpovědi zaměstnance a jednatele dlužníka, pokud jde o dlužníkovu praxi. Ani jeden z nich ve skutečnosti nevypověděl, že by bylo standardní zastoupení odběratelů jedním zástupcem. Naopak oba vypověděli, že to není standardní, ale v případě prodeje dobýjících kuponů to nebylo vyloučeno. Stěžovatel se konečně ohradil vůči tvrzení žalovaného, že bylo jeho věcí pověřit obchodní agendou pouze jednoho zaměstnance. Přijetí dalších zaměstnanců pouze pro účely prověřování obchodních partnerů nepovažuje za opatření, které by šlo po dlužníkovi rozumně požadovat.

[51] Osoba zúčastněná na řízení (dlužník) sdělila Nejvyššímu správnímu soudu podáním ze dne 26. 10. 2021, že bude uplatňovat svá práva v řízení. K zaslaným podáním ostatních účastníků řízení se ve stanovené lhůtě nevyjádřila.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[52] Kasační soud se nejdříve zabýval přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí o druhou stěžovatelem podanou kasační stížnost. Nyní napadeným rozsudkem rozhodl krajský soud poté, co jeho předchozí rozhodnutí pro nezákonné odmítnutí žaloby zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 111/2017 - 37. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, co jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu.

[53] Smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*). Jelikož Nejvyšší správní soud se v předchozím rozsudku nezabýval danou věcí meritorně, je nyní podaná kasační stížnost přípustná. Až nyní má totiž Nejvyšší správní soud možnost zabývat se závěry krajského soudu ve věci samé.

[54] Nejvyšší správní soud z důvodu značné obsáhlosti kasační stížnosti, včetně repliky, (dohromady čítají téměř 50 stran) úvodem podotýká, že na košaté a obsáhlé podání nemusí soud odpovídat stejně obsáhlým rozsudkem. Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. bod 68 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Opačný závěr by tíhl k tomu, že rozhodnutí správních soudů mohla značně utrpět co do své srozumitelnosti (bod 21 rozsudku NSS ze dne 21. 6. 2018, čj. 1 Afs 31/2018 - 26). V tomto duchu pak i Nejvyšší správní soud vypořádal kasační stížnost.

[55] Kasační soud považuje také za potřebné předeslat, že skutkově i právně obdobnými případy téhož stěžovatele, v nichž správce daně dospěl k závěru o tom, že se dlužník při obchodování s dobíjecími kupony tuzemských mobilních operátorů účastnil podvodného řetězce na DPH a že o této skutečnosti věděl, resp. musel vzhledem ke všem okolnostem vědět, se již zabýval v předchozích rozsudcích ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79, a ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019 - 68. Kasační stížnosti stěžovatele byly v těchto předcházejících věcech založeny na stejných či obdobných námitkách a Nejvyšší správní soud neshledal důvodu, aby je v tomto případě posoudil odlišně.

IV.A K tvrzeným vadám odůvodnění rozsudku krajského soudu

[56] Stěžovatel vedle kasačních námitek zpochybňujících posouzení právních otázek krajským soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], které se týkají neuznání nároku na odpočet DPH, uplatnil také námitky směřující dle svého obsahu k vadám odůvodnění napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Upozornil totiž také na to, že krajský soud nedostatečně vypořádal argumentaci stěžovatele stran ekonomických důvodů dodávek kuponů na Slovensko a že se nevypořádal s namítanými závěry judikatury Soudního dvora, dle které správce daně může vyžadovat pouze taková opatření, která respektují zásadu právní jistoty, proporcionality, nenarušení svobody volného pohybu zboží či služeb v Evropské unii a objektivitu plnění.

[57] Nejvyšší správní soud se předně zabýval těmito námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pouze je-li napadený rozsudek přezkoumatelný, může kasační soud přistoupit k věcnému hodnocení uplatněných námitek. Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou, případně opomene-li krajský soud přezkoumat některou ze žalobních námitek (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[58] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, dle kterého krajský soud nedostatečně vypořádal žalobní argumentaci stran ekonomických důvodů dodávek na Slovensko. Krajský soud se touto otázkou zabýval v bodech 43 a 49 odůvodnění rozsudku. V bodě 43 velmi podrobně shrnul pochybnosti žalovaného o ekonomické opodstatněnosti dodávek (*„Takové*

pokračování

transakce tudíž postrádají ekonomické opodstatnění, neboť sám daňový subjekt měl smluvně upravenou marži při nákupu dobýjecích kupónů u jednotlivých operátorů, kdy u tuzemských operátorů činila 5,0 %, resp. 5,1 %. Bylo zjištěno, že prodejní ceny kupónů při dodání v tuzemsku se výrazně liší od prodejních cen při dodání na Slovensko, a to ve prospěch českých odběratelů, kteří získávají výhodnější ceny, a tudíž mohou generovat vyšší zisk sloužící k úhradě nákladů spojených s jejich prodejem. Při prodeji na Slovensko byla velká část marže přidělena daňovému subjektu, který nutně musel vědět, že zbylá marže nemůže postačit slovenskému odběrateli, aby za běžných obchodních podmínek vykázal zisk a přitom dokázal kupóny prodat na Slovensku nebo v tuzemsku, kde by navíc potřeboval dalšího prostředníka.“). V bodě 49 se pak krajský soud s tímto hodnocením výslovně ztotožnil („Žalovaný správně uvedl, že posuzované obchodní transakce spočívající v opakovaném přeprodávání kupónů s fixní nominální hodnotou zcela postrádají ekonomické opodstatnění. Přeprodej kupónů z pohledu tvorby zisku výrazně znevýhodňuje subjekty, které se nenachází na předních pozicích obchodního řetězce. Řetězové přeprodávání dobýjecích kupónů tak svědčí spíše než pro ekonomickou činnost zúčastněných subjektů, o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím nepřehledné struktury podvodného řetězce“). Takový způsob vypořádání žalobní námitky považuje kasační soud za zcela dostačující a v žádném případě nespovídá o namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[59] Pokud jde o námitku, že se krajský soud nevypořádal se závěry Soudního dvora stran zásad, se kterými musí být opatření požadovaná správcem daně v souladu, z bodu 73 napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, že se krajský soud touto žalobní argumentací dostatečně vypořádal. Uvedl, že žalovaný nevytkl dlužníkovi, že nepřijal další opatření k zabránění účasti na podvodu, která by případně mohla výše jmenované zásady porušovat, nýbrž mu vyčetl, že nijak ve svém jednání nezohlednil objektivní skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Krajský soud se proto souladem opatření se zmíněnými zásadami zabývat nemohl, neboť správce daně po dlužníku žádná konkrétní opatření nevyžadoval. Odůvodnění napadeného rozsudku je proto i v tomto ohledu dostatečné.

[60] Z napadeného rozsudku je zároveň zřejmé, jakými úvahami se krajský soud při posuzování věci řídil, odůvodnění rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj patrné, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu neshledal nepřezkoumatelným a přistoupil k věcnému hodnocení uplatněných kasačních námitek.

IV.B Obecná východiska

[61] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora, na kterou ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak i stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kejt a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[62] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných

okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018 - 43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[63] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod 38 rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017 - 63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[64] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následně nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod 27).

[65] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod 49).

[66] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno

pokračování

hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018 - 45).

[67] Nicméně nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahá. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.“ (bod 69 rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).*

IV.C Existence podvodu na DPH

[68] V dotčeném zdaňovacím období dlužník dodával dobíjecí kupony tuzemských mobilních operátorů celkem 31 odběratelům, většinu z nich na Slovensko a dvěma do Polska (subjekty na pozici A ve schématu podvodného řetězce dle zprávy o daňové kontrole). Z důvodu uskutečnění plnění osvobozeného od daně do jiného členského státu dlužník následně uplatnil nárok na odpočet DPH.

[69] Stěžovatel v kasační stížnosti (i žalobě) namítá, že podvod na DPH byl prokázán pouze u 5 jeho slovenských odběratelů, a to na základě rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2014, č. j. 46 T 8/2013. Z něho totiž vyplynulo, že tito slovenští odběratelé (DREVOSS, s. r. o., GLOBNETWORK s. r. o., IMPERIAL HOLDING s. r. o., KR-TRADE s. r. o. a ROMER s. r. o.) při dalším nakládání s kupony nepřiznali a neodvedli DPH. Stěžovatel pak připouští, že policejní vyšetřování se týkalo i dalších odběratelů, konkrétně Calmo, s. r. o., DB man, s. r. o., DORMANT, s. r. o., M.I.R., spol. s r. o., MAMOZ, s. r. o., POPTRA, s. r. o., SOMI Trade, s. r. o. a B & B SLOVAKIA, s. r. o., z čehož dovozuje, že na podvodné jednání lze usuzovat pouze u těchto maximálně 13 společností, zbývajících 18 odběratelů, zařazených žalovaným na pozici A, a jejich propojení na společnosti na pozicích B a C podle něj z ničeho nevyplývá. Podvod na DPH totiž dle něho nelze dovozovat na základě okolností obchodování dlužníka se slovenskými odběrateli, ani na základě jejich nekontaktnosti a neplnění daňových povinností vůči slovenskému správci daně. Výsledek mezinárodní výměny informací je podle stěžovatele neúplný, neboť slovenský správce daně dotázané společnosti blíže neproověřil, nýbrž pouze provedl formální kontrolu stavu.

[70] Jak již v napadeném rozsudku shrnul krajský soud, žalovaný na str. 15 a 16 zprávy o daňové kontrole identifikoval všechny dlužníkovy odběratele na pozicích A, B a C a na str. 19-34 podrobně popsal, jaké důkazní prostředky ve vztahu k jednotlivým společnostem provedl a co z nich plyne. Lze souhlasit se stěžovatelem, že v případě jím uváděných 18 subjektů vyšel žalovaný z výsledků mezinárodní výměny informací. Z nich však vyplývá, že šlo o společnosti, které nepodávaly daňová přiznání k DPH, nebo v příslušných zdaňovacích obdobích nevykazovaly, že byly účastny intrakomunitárních obchodů z jiných členských států EU, dále

se jednalo o společnosti s virtuálními sídly, nebo pro slovenského správce daně nekontaktní. Pokud šlo o dva polské subjekty (AISAK Sp. z. o. o. a ADAM GAWLOWSKI), u nich bylo zjištěno, že pořízení dobíjecích kuponů přiznaly, avšak i tyto kupony nakonec končily u slovenských společností IMTOMEX s. r. o., GEBRA s. r. o., SALTIMA s. r. o. a Aldan Prešov s. r. o.

[71] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že žalovaný vždy neidentifikoval další články v řetězci, ke kterým měly kupóny plynout, a tedy konkrétní článek, u něž neměla být daň odvedena. Nelze nicméně přehlédnout zcela zásadní skutečnost, že žalovaný v těchto případech nemohl zjistit konkrétní subjekt v řetězci, který DPH neodvedl, jestliže zmíněné společnosti byly pro slovenského správce daně nekontaktní, neplnily vůči němu své daňové povinnosti, neposkytly mu potřebnou součinnost pro zjištění požadovaných informací, nebo případně poskytly pouze pochybná a neurčitá vyjádření (viz str. 19 – 30 zprávy o daňové kontrole).

[72] Nejvyšší správní soud v souvislosti s otázkou unesení důkazního břemene žalovaným, pokud jde o prokázání podvodu na DPH, shledal nedůvodnou námitku zpochybňující výsledky mezinárodní výměny informací. Pakliže byly kontrolované slovenské společnosti pro dožádaného správce daně nekontaktní nebo mu neposkytly požadovanou součinnost k ověření dožádaných informací, neměl správce daně jinou možnost než provést jejich formální kontrolu bez skutečné kontroly dokladů a bez provedení svědeckých výpovědí. Tam, kde to bylo možné, dožádaný správce daně provedl ústní jednání s bývalými jednateli společností a dalšími svědky (KR-TRADE s. r. o., LK IMPOEXPO, s. r. o.), nebo uskutečnil místní šetření v sídle společnosti (Aldan Prešov s. r. o. v likvidaci). Kasační soud se také ztotožnil s hodnocením krajského soudu, že délka zpracování žádosti o výměnu informací slovenským správcem daně v řádu dnů nemusí nic vypovídat o obsahové kvalitě těchto informací. Z odpovědí totiž plyne, že při poskytování těchto informací čerpal slovenský správce daně z dlouhodobější znalosti údajů o uváděných společnostech. Pokud společnosti nepodávaly daňová přiznání či intrakomunitární obchody v nich nevykazovaly, byly pro správce daně nekontaktní atd., stačilo slovenskému správci daně čerpat tyto informace z vlastních evidencí.

[73] Kasační soud proto shrnuje, že výsledek mezinárodní výměny informací tak sice není přímým důkazním prostředkem, na jehož základě by bylo možné usuzovat o existenci podvodu na DPH, představuje však významný soubor nepřímých důkazů a indicií, který ve spojení s dalšími poskytuje dostatečný podklad pro závěr o tom, že dotčená plnění pro slovenské odběratele byla zasažena podvodem na DPH.

[74] Obecně je možné stěžovateli přisvědčit, že pozdější nekontaktnost některých slovenských společností a neplnění daňových povinností vůči správci daně nelze pokládat za okolnosti, které by patřily do sféry vlivu dlužníka a které by mu bylo možné klást k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (viz rovněž stěžovatelem citovaný rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, *JUTTY GROUP*). Ve vztahu k objektivní podmínce existence podvodu na DPH však následná nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti, může být okolností svědčící o existenci podvodu (bod 37 rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 - 39, *Europea Distribution*). Samotná nekontaktnost obchodního partnera totiž bez dalšího nezakládá podvodné jednání a možnost odepření nároku na odpočet (viz bod 27 rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014 - 34). Nicméně žalovaný (ani krajský soud) v nyní projednávané věci nezaložil svůj závěr o existenci podvodu na DPH výlučně na nekontaktnosti některých uvedených společností, nýbrž na základě souhrnu objektivních okolností důvodně nasvědčujících existenci daňového podvodu, do něž byly tyto společnosti zapojeny, a které ve zprávě o daňové kontrole popsal a doložil.

pokračování

[75] Nelze souhlasit se stěžovatelem, že by na základě okolností obchodování dlužníka nebylo možné dovodit v posuzované věci existenci podvodu na DPH. Okolnosti jednotlivých transakcí, které ve svém souhrnu vytvářejí totožný obchodní model dlužníka uplatňovaný v dotčeném zdaňovacím období vůči všem slovenským odběratelům, totiž podstatně nasvědčují tomu, že rovněž plnění pro slovenské odběratele byla od dlužníka odebrána za účelem získání neoprávněné daňové výhody, byť i pro některé další subjekty, které se nepodařilo žalovanému z objektivních důvodů identifikovat. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že relevantní skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění objektivní nebo subjektivní podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Některé okolnosti totiž mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu nebo pro vyloučení jeho dobré víry (viz bod 43 rozsudku NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, *Easy Working*). Nejvyšší správní soud podotýká, že již samotný objem dodaných kupónů na Slovensko, které však byly určeny pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů, představuje natolik nestandardní okolnost, na základě které se mohl žalovaný důvodně domnívat, že dodávky kupónů pro všechny slovenské odběratele mohly být zatíženy podvodem na DPH. Žalovaný však popsal ve zprávě o daňové kontrole další okolnosti svědčící o nestandardnosti dotčených obchodních transakcí. Poukázal na způsob provedení obchodů s dobíjecími kupony a neměnnost jejich schémat (kupony byly odebírány osobně u dlužníka, v řadě případů bylo placeno v hotovosti, někteří odběratelé byli zastoupeni v též čas shodnou osobou, kupony odebírali bez jakýchkoliv slev, tedy prostoru pro svou vlastní marži atd.).

[76] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného zdůraznil, že pouhé popsání skutkových okolností daňového podvodu je nedostačující a že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, platí, že „*správce daně je povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala*“. K tomu je především třeba uvést, že odkazovaný rozsudek se netýkal plnění poskytnutých v rámci intrakomunitárního obchodu mezi subjekty z několika členských států EU, jako tomu bylo v tomto případě. Podle kasačního soudu je v tomto případě nezbytné k této zásadní okolnosti, která současně tvořila podstatu podvodného jednání (tj. skutečnost, že plnění mezi dlužníkem a subjekty na pozici A nebylo zatíženo DPH), přihlížet. Výklad, který v kasační stížnosti přdestřel stěžovatel, by vedl k tomu, že (hypoteticky) by jakýkoliv podnikatel z jiného členského státu, který odebral plnění osvobozené od DPH z tuzemska, a který nepřiznal pořízení zboží a posléze se stal pro příslušného správce daně nekontaktním, automaticky znemožnil správci daně odhalit, že daň nebyla odvedena hlouběji v obchodním řetězci, přičemž by to vedlo k nemožnosti prokázat přesný způsob podvodu na DPH. Skupina podvodných podnikatelů v řetězci by tak dostala do rukou mocný nástroj, jímž by učinila správce daně bezzubým (srov. bod 29 rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, *PM Trading*).

[77] Byť tedy v daném případě žalovaný neodhalil všechny články řetězce a přesný pohyb „plnění“, je krajně nepravděpodobné, že by následný prodej kuponů těmito společnostmi vedl k řádnému odvedení DPH. Výsledek mezinárodní výměny informací a nestandardní okolnosti obchodních transakcí je dostačujícím podkladem pro závěr o podvodném záměru slovenských odběratelů při nákupu dobíjecích kuponů od dlužníka. Žalovaný správně postavil závěr o existenci podvodu na DPH v případě dodávek dobíjecích kuponů pro tyto společnosti na sérii nepřímých důkazů a indicí, přičemž dostatečným způsobem postavil najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Tyto společnosti totiž buď pořízení dobíjecích kuponů z jiného členského státu od dlužníka vůbec nepřiznaly, nebo v důsledku jejich nekontaktnosti nebo nespolupráce se správcem daně nebylo možné určit, zda došlo k úhradě daně a případně zda přiznané plnění z jiného členského státu pochází od dlužníka. Současně v důsledku jejich nekontaktnosti a neochoty spolupracovat se správcem daně nebylo možné určit, ke kterým odběratelům následně dobíjecí kupony putovaly a které konkrétní subjekty měly odvést DPH.

I to svědčí o tom, že dodávky dobíjecích kuponů pro odběratele a subjekty na pozicích B, C byly zatíženy podvodem na DPH.

[78] Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů shledal nedůvodnou námitku o spekulativnosti závěrů žalovaného a krajského soudu stran existence podvodu na DPH u dlužníkůvých odběratelů. Žalovaný postupoval zcela v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu a důkazní břemeno stran existence daňového podvodu unesl. Není totiž podstatné, aby správce daně přesně určil, kolik který článek řetězce neodvedl na dani, ale je povinen dostatečným způsobem najisto postavit, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Těmto požadavkům správce daně dostál.

[79] Obecně lze souhlasit se stěžovatelem, že je samozřejmě nepřípustné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl. Nebyla-li totiž na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět (rozsudek *VYRTYCH*, body 69 a 70). Naopak v případech existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u daňového subjektu v pozici tzv. *missing tradera* (např. právě pro jeho nekontaktnost) lze odeprít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem (rozsudek *Europea Distribution*, bod 45).

[80] Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval tím, zda dlužník věděl či vzhledem ke všem okolnostem musel vědět o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH, neboť žalovaný prokázal, že k podvodu na DPH prostřednictvím dobíjecích kuponů tuzemských mobilních operátorů došlo.

IV.D Vědomost dlužníka o podvodu na DPH

[81] Stěžovatel namítá, že ve vztahu ke všem dodávkám dobíjecích kuponů nebyla naplněna subjektivní podmínka pro odeprění nároku na odpočet DPH. Dlužník o daňovém podvodu nevěděl a ani o něm nemusel vědět.

[82] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že daňový subjekt zpravidla není schopen rozpoznat podvodné jednání, ke kterému dochází až v dalších stupních obchodního řetězce, pakliže se jeho bezprostřední odběratel chová standardně. Vykazují-li však obchodní transakce daňového subjektu s přímými odběrateli objektivní nestandardnosti, na základě kterých daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nelze vyloučit vědomí daňového subjektu o podvodu na DPH pouhým poukazem na to, že k samotnému podvodu došlo až v dalších stupních podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu o tom, že dodávky dobíjecích kuponů pro slovenské odběratele vykazovaly takové objektivní nestandardnosti, na základě kterých dlužník přinejmenším vědět mohl a měl, že dobíjecí kupóny od něj mohou být odebírány za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[83] Nelze totiž přehlédnout zcela zásadní skutečnost, byť se stěžovatel snaží vehementně snížit její význam, že dlužník si musel být již v průběhu dotčených zdaňovacích období zjevně vědom toho, že prodej dobíjecích kuponů pro slovenské odběratele může následně vést k podvodu na DPH. Zaměstnanec dlužníka přímo odpovědný za prodej dobíjecích kuponů totiž byl již v roce 2010 v přípravném řízení vyslechnut orgány činnými v trestním řízení jako svědek v souvislosti s daňovým podvodem slovenské společnosti ALFAX, která dobíjecí kupóny od dlužníka odebírala, a to stran mechanismu objednávek a distribuce zboží, jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 6. 2014, sp. zn. 46 T 8/2013. Přestože dlužník

pokračování

a jeho zaměstnanec poskytovali orgánům činným v trestním řízení pouze nezbytnou součinnost spočívající v popisu prodeje dobíjecích kuponů a je zřejmé, že v této fázi vyšetřování nemohl dlužník disponovat od orgánů činných v trestním řízení detailními informacemi o podvodu na DPH, jeho rozsahu a o zapojených subjektech, samotná skutečnost, že dlužník poskytoval informace v rámci trestního vyšetřování slovenské společnosti v souvislosti s odběrem dobíjecích kuponů, představovala natolik závažnou indicii, na základě které si mohl a měl být dlužník vědom toho, že plnění určená pro podezřelé slovenské odběratele mohla být zatížena podvodem na DPH a že rovněž v budoucnu hrozí riziko, že dobíjecí kupóny odebírané dalšími slovenskými odběrateli mohou být předmětem trestné činnosti.

[84] To navíc za situace, kdy v dotčených zdaňovacích obdobích 81 % dlužníkem prodaných dobíjecích kuponů bylo určeno právě pro zahraniční (převážně slovenské) odběratele (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole), přestože dobíjecí kupony bylo možné použít pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem v tom, že tyto případy znamenaly pro dlužníka pomyslnou kapku v moři s ohledem na množství jeho odběratelů v této době. Pakliže 81 % prodaných kuponů plynulo na Slovensko (část na Slovensko přes polské odběratele), pak již trestní vyšetřování společnosti ALFAX v roce 2010 poukázvalo na problematičnost a rizikovost prodeje dobíjecích kuponů tuzemských mobilních operátorů do jiného členského státu. Bylo proto na dlužníka, aby věnoval zvýšenou pozornost dodávkám pro slovenské odběratele a aby přijal taková opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit. Lze proto souhlasit s krajským soudem v tom, že je třeba klást na dlužníka vyšší nároky při posouzení otázky, zda věděl nebo mohl vědět, že se prodejem kuponů účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to právě s ohledem na zvýšené riziko daňových podvodů spojených s prodejem dobíjecích kuponů pro slovenské odběratele, které bylo nebo mělo být dlužníku s ohledem na trestní vyšetřování jeho obchodních partnerů známo (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007 - 111, *SOLITER*).

[85] Na tomto závěru nemění nic tvrzení stěžovatele, dle kterého byl dlužník ze strany vyšetřovatele kpt. Miloslava Vaníčka v souvislosti s vyšetřováním společnosti ALFAX ubezpečen, že postupuje v souladu se zákonem. To, že se dlužník dle orgánu činného v trestním řízení nedopouštěl svým jednáním žádné trestné činnosti, totiž neznamená, že nemohly být naplněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Bylo pouze na žalovaném, aby posoudil, zda má dlužník nárok na odpočet DPH. Ujističení ze strany vyšetřovatele Policie ČR proto nemůže mít žádný význam z hlediska vědomí dlužníka o účasti na daňovém podvodu pro účely daňového řízení o doměření daně, nadto za situace, kdy tvrzené ujističení nebylo v řízení dlužníkem doloženo.

[86] Nejvyšší správní soud dále považuje pro posouzení vědomosti dlužníka o podvodu na DPH shodně s žalovaným a krajským soudem za klíčový samotný objem prodaných dobíjecích kuponů na Slovensko. Z tabulky obsažené na straně 14 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že dlužník v dotčených zdaňovacích obdobích, tj. během 7 měsíců, dodal slovenským odběratelům kupony v celkovém počtu 2 173 526 kusů (tedy průměrně okolo 310 000 kuponů měsíčně) a v celkové hodnotě přesahující 450 mil. Kč (viz tabulka na str. 89 zprávy o daňové kontrole). To představovalo 81 % z nakoupených kuponů od tuzemských mobilních operátorů.

[87] Přestože nelze vyloučit určitou marginální poptávku po tuzemských dobíjecích kuponech na slovenském trhu, muselo být evidentní, že v rozsahu poptávaném slovenskými odběrateli není možné kupóny na Slovensku prodat. Toho si musel být dlužník vědom. Tyto kupony mohly být upotřebeny toliko telefonními čísly tuzemských mobilních operátorů. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že dlužník mohl legitimně usuzovat na jejich hospodářskou využitelnost ze strany zahraničních odběratelů. Případný pře prodej nespotřebovaných kuponů zpět do ČR by naopak spíše svědčil o nízké poptávce po kuponech na Slovensku. Neposkytuje

však racionální vysvětlení jejich využitelnosti ze strany slovenských odběratelů, jak tvrdí stěžovatel. Fixní nominální hodnota totiž předurčuje nižší nebo prakticky nulový zisk při jejich postupném přeprodeji. Je proto z ekonomického pohledu iracionální, aby nejprve byly kupony prodány slovenským odběratelům a ti je následně zpět prodali tuzemským odběratelům, kteří by je jinak mohli nakoupit buď přímo od mobilních operátorů (v tomto případě zřejmě i se slevou, kterou mobilní operátoři i dle vyjádření stěžovatele poskytovali), nebo případně od dlužníka. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že i s ohledem na tyto okolnosti dlužník mohl a měl vědět, že jsou od něj dobíjecí kupóny kupovány slovenskými odběrateli nikoliv za účelem jejich řádného prodeje koncovým zákazníkům na Slovensku či tvorby zisku jejich zpětným přeprodejem zpět do ČR, nýbrž velmi pravděpodobně za účelem znepréhlednění následného toku kuponů k článkům podvodného řetězce.

[88] Nejvyšší správní soud má proto s ohledem na výše uvedené za to, že žalovaný prokázal, že dlužník přinejmenším mohl a měl vědět o tom, že plnění pro slovenské odběratele mohlo být zasaženo podvodem na DPH, a to již na základě toho, že dlužník věděl o vyšetřování jednoho ze slovenských odběratelů orgány činnými v trestním řízení, a zejména že objem dodaných kuponů tuzemských mobilních operátorů pro slovenské odběratele neměl žádné racionální zdůvodnění. Nejedná se o okolnosti, které by byly dlužníkovi kladeny k tíži zpětně. Tyto okolnosti totiž musely být dlužníkovi zřejmé již v době uskutečnění posuzovaných plnění, a to ve vztahu ke všem slovenským odběratelům.

[89] Co se týče způsobu plateb za dobíjecí kupóny, v obecné rovině lze přisvědčit stěžovateli, že tato okolnost by sama o sobě bez dalšího k závěru o vědomosti dlužníka o účasti na daňovém podvodu vést nemohla, neboť z pohledu obchodní praxe dlužníka se mohlo jednat o okolnost provázející standardní model obchodování uplatňovaný dlužníkem ve vztahu k jakýmkoliv odběratelům. V první řadě nelze přehlédnout zásadní skutečnost, že slovenští odběratelé nakupovali dobíjecí kupóny systematicky, někteří téměř každodenně, přičemž hrazená částka většinou nepřesáhla limit pro platby v hotovosti (viz str. 109 zprávy o daňové kontrole, kde žalovaný shrnul jednotlivá po sobě následující data nákupů vybranými odběrateli). S ohledem na frekvenci nákupů je proto zarážející, proč slovenští odběratelé neuskutečňovali větší objednávky s delším časovým rozstupem hrazené bezhotovostně bankovním převodem, jestliže navíc s ohledem na přepravní pravidla dlužníka museli dobíjecí kupony vždy vyzvedávat osobně v ČR.

[90] Časté platby v hotovosti do výše povoleného limitu spíše nasvědčovaly tomu, že cílem bylo, aby nebyl dohledatelný tok finančních prostředků. Dále je neobvyklé, že bezhotovostní platby slovenští odběratelé prováděli z tuzemských bankovních účtů. V tomto směru je třeba odmítnout jako zavádějící argumentaci stěžovatele, dle které je v oblasti trafikového prodeje zboží hotovostní platba preferovaným způsobem úhrady ze strany zákazníků, a proto také následně trafikovní obchodníci platí hotovostí, neboť jí z tohoto důvodu disponují. Toto zdůvodnění dává smysl v případě tuzemských trafikových obchodníků, u slovenských odběratelů žádný smysl nedává. Ti totiž nepřijímají hotovostní platby v českých korunách, nýbrž v eurech. Za účelem získání hotovosti v českých korunách tak museli provést výměnu hotovosti ve vysokých objemech, což znamenalo komplikace a výrazné náklady navíc. Hotovostní platby od slovenských odběratelů tak jsou naopak jen obtížně vysvětlitelné.

[91] Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému také v tom, že další z nestandardních okolností poukazujících na vědomost dlužníka o účasti na daňovém podvodu je to, že odběratelé nežádali o poskytnutí slevy, přestože od dlužníka odebrali velké objemy dobíjecích kuponů. Přitom sám dlužník připustil, že jeho tuzemští odběratelé slevu obdrželi. Z pohledu dlužníka je sice logické, že jim slevu bez dalšího neposkytl, neboť je primárně jeho věcí, zda v rámci své podnikatelské úvahy poskytne odběrateli slevu či nikoliv, avšak z pohledu slovenských odběratelů se jedná o nelogické a ekonomicky iracionální jednání. S ohledem na objem

pokračování

odebraných kuponů je zarážející, že kupóny neodebírali přímo od mobilních operátorů (a zřejmě se slevou), nebo alespoň nejednali o poskytnutí množstevní slevy s dlužníkem po určitém čase jejich odebrání.

[92] Kasační soud naopak nesouhlasí s krajským soudem (bod 59 rozsudku) v tom, že by za nestandardní okolnost svědčící o vědomosti dlužníka o účasti na daňovém podvodu bylo možné považovat osobní odběr dobíjecích kuponů. Pakliže dlužník dovážel zboží pouze do vzdálenosti 80 km, je logické, že dodávky dobíjecích kuponů na Slovensko tuto podmínku nesplňovaly.

[93] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dlužník s ohledem na to, že v dotčených zdaňovacích obdobích poskytl informace v rámci trestního vyšetřování slovenské společnosti ALFAX, že 81 % prodaných kuponů dlužníkem v dotčených zdaňovacích obdobích bylo určeno pro slovenské (v určitém objemu i pro polské) odběratele, přestože dobíjecí kupony bylo možné použít pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů a jejich fixní nominální hodnota předurčovala nižší nebo prakticky nulový zisk při jejich postupném přeprodeji, že spolupráce s řadou slovenských odběratelů trvala několik málo měsíců, že slovenští odběratelé v řadě případů nakupovali kupóny každodenně či několikrát týdně za hotovost v hodnotě nepřesahující limit pro platby v hotovosti, a že někteří slovenští odběratelé nepožadovali množstevní slevu, přinejmenším vědět mohl a měl, že dobíjecí kupony nakupované slovenskými odběrateli od něj mohou být odebírány za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Byť by tyto skutečnosti samy o sobě nemusely být nutně podezřelé, ve svém souhrnu a ve vzájemné souvislosti prokazují vědomí dlužníka o podvodu na DPH alespoň ve formě srozumění s touto možností.

[94] Pokud jde o výtku stěžovatele ohledně pasivity daňové správy, která dle jeho názoru začala být aktivní až po několika letech poté, co věc začala řešit Policie ČR, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že samotnou podstatou podvodů na DPH je jejich komplikované a časově náročné odhalení, a to zejména tehdy, jestliže jsou do podvodu zapojeny subjekty z různých členských států EU. Správce daně nedisponuje takovými pátracími prostředky, jaké mají při odhalování trestné činnosti orgány činné v trestním řízení. Je proto logické, že daňovou kontrolu stran plnění zatíženého DPH leckdy zahájí až na základě relevantních informací získaných od orgánů činných v trestním řízení. Žalovaný v nyní projednávané věci tak nijak nepochybil, jestliže odepřel dlužníku nárok na odpočet DPH až ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím. Rovněž nebylo povinností žalovaného koordinovat postup s dlužníkem s ohledem na podvodnou činnost společnosti ALFAX a činit preventivní kroky k jejímu zamezení. Bylo totiž pouze na dlužníkovi, aby mj. s ohledem na trestní vyšetřování společnosti ALFAX přijal taková opatření, aby se na daňovém podvodu do budoucna nepodílel, pakliže nadále hodlal uplatňovat nárok na odpočet DPH.

IV.E K otázce dostatečnosti opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu

[95] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že krajský soud správně uvedl, že je nutné nahlížet na opatření přijatá dlužníkem přísnější optikou. Jak totiž vyplývá z rozsudku ve věci *VYRTYCH* (srov. bod 69 tohoto rozsudku), předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávek) může odůvodňovat přísnější požadavky kladené na míru obezřetnosti a adekvátní opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání, jestliže vykazuje určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících. Dlužník si musel být s ohledem na probíhající trestní vyšetřování vědom toho, že dobíjecí kupony odebírané slovenskými společnostmi mohou sloužit k podvodu na DPH, a představují proto rizikovou komoditu. Současně rozsah dodávek dobíjecích kuponů pro slovenské odběratele zjevně postrádal ekonomický smysl, čehož si musel být dlužník rovněž vědom. Přísnější požadavky na adekvátní opatření dlužníka k zabránění jeho účasti na daňovém

podvodu jsou proto zcela namístě, neboť sám dlužník minimálně měl mít v době uskutečňování dotčených transakcí pochybnosti o úmyslu jednajících a jejich charakteru (solidnosti).

[96] Nejvyšší správní soud se také ztotožňuje s žalovaným a krajským soudem v tom, že existence natolik nestandardních okolností měla vést daňový subjekt k adekvátní reakci. Ta může spočívat například v tom, že daňový subjekt provede podrobnější kontrolu obchodního partnera a jeho činnosti, nebo případně i odmítne provést konkrétní transakci, pakliže je zřejmé, že by její uskutečnění vedlo k daňovému podvodu. Pouze tak může být zachována podmínka o nevědomosti a nemožnosti vědět, že se daňový subjekt účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[97] Lze přisvědčit stěžovateli, že správce daně je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení daňového subjektu, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, respektive je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná (věc *VYRTYCH*, bod 62). Žalovaný této povinnosti v posuzované věci dostal. Jak totiž vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalovaný zpochybnil smlouvu o ručení uzavíranou mezi dlužníkem a slovenskými odběrateli, která je podle něj účelovým a formálním opatřením, zpochybnil potvrzení o vývozu a vytkl dlužníkovi, že při zahájení obchodní spolupráce se slovenskými odběrateli neprovéřoval jejich ekonomickou situaci, finanční bonitu a jiné skutečnosti z veřejně dostupných zdrojů. Žalovaný dále uvedl, že smlouvy s odběratelem, faktury a platební doklady jsou spíše auditní stopou, než součástí kontrolního mechanismu. Na druhou stranu přisvědčil dlužníkovi, že přijal zvýšená bezpečnostní opatření ohledně ověřování totožnosti, ověřování podpisů a ohledně podpisu čestných prohlášení. To však podle žalovaného nebylo dostatečné, jestliže měl dlužník povědomí o trestním vyšetřování některých slovenských odběratelů. Námitka stěžovatele, že žalovaný věrohodně nevyvrátil, že opatření přijatá dlužníkem byla dostatečná, je proto lichá.

[98] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by z rozsudku Soudního dvora ve věci *Mahagében* vyplývala povinnost správce daně v případě odmítnutí nároku na odpočet DPH prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce daně v konkrétním případě učinit a neučinil, aby se ujistil, že prodej nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu. Ze zmíněného rozsudku toliko vyplývá, že „*daňový orgán nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady*“.

[99] Stěžovatelem tvrzená povinnost správce daně prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce daně v konkrétním případě učinit a neučinil, aby se ujistil, že prodej nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu, nevyplývá ani z rozsudku ve věci *Netto Supermarkt*, z rozsudku ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04 a ani z rozsudku ze dne 21. 12. 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, jak mylně stěžovatel namítá. Krajský soud proto správně v bodě 71 napadeného rozsudku odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 7. 6. 2017, čj. 3 Afs 161/2016 - 51, *ALBA*, dle kterého „*[d]ůkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015 - 47).*“

[100] Lze obecně souhlasit se stěžovatelem v tom, že při posuzování dobré víry daňového subjektu lze hodnotit pouze to, zda přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která lze od něj rozumně vyžadovat, aby zajistil, že dotčené plnění není součástí podvodu na DPH (srov. bod 33 rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation*

pokračování

of Technological Industries, C-384/04). Je proto vyloučeno, aby bylo daňovému subjektu kladeno k tíži, že nepřijal taková opatření, která jsou pro něj objektivně nadměrně obtížná nebo nemožná k provedení, a tedy nepřiměřená. Z napadeného rozsudku však nevyplývá, že by krajský soud kladl k tíži dlužníka, že neprověřoval ekonomickou situaci odběratelů a jejich skutečnou činnost, jak tvrdí stěžovatel, nebo že by po dlužníkovi požadoval zcela konkrétní opatření, která měl přijmout k zamezení účasti na daňovém podvodu. Krajský soud v bodě 68 napadeného rozsudku pouze konstatoval, že prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících představuje nezbytné a základní opatření, které však o faktické povaze zkoumaných subjektů příliš nevyovídá, neboť jím lze ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoliv skutečný, či podvodný charakter jejich činnosti.

[101] Na druhou stranu k tomu kasační soud uvádí, že požadavek na prověření skutečné ekonomické situace a činnosti odběratele dlužníkem není s ohledem na nestandardní okolnosti obchodu s dobíjecími kupony nepřiměřený. Je totiž rozdíl v tom, zda daňový subjekt obchoduje se subjektem, který dlouhodobě vyvíjí ekonomickou činnost ve značném rozsahu, a u kterého tak může předpokládat, že s odebíranou komoditou bude dále obchodovat běžným způsobem, nebo zda se jedná o subjekt, který představuje pouze „prázdnou schránku“, a který tak zjevně nemá standardní distribuční řetězec, přes který by komoditu dále prodával. Zjištění skutečné ekonomické situace a činnosti odběratele dlužníkem proto mohlo posílit jeho vědomí o možné účasti na daňovém podvodu. Dlužník však po slovenských odběratelích nepožadoval doložení dokumentů prokazujících jejich ekonomickou situaci a schopnost dobíjecí kupóny řádně zobchodovat, přestože transakce provázely nestandardní okolnosti, a ani sám neprověřoval například alespoň jejich účetní závěrky, ačkoliv jsou podle žalovaného veřejně dostupné.

[102] Nejvyšší správní soud shledal rovněž nedůvodnou námitku, dle které požadavek žalovaného a krajského soudu na zvýšená opatření k ověřování slovenských odběratelů je v rozporu s volným pohybem zboží a služeb v rámci EU. Cílem opatření, které daňový subjekt přijímá za účelem snížení rizika případné účasti na daňovém podvodu, není zamezit volnému pohybu zboží nebo služeb, jak tvrdí stěžovatel. Tato interní opatření daňového subjektu, tedy opatření stanovená nikoliv konkrétním členským státem, naopak slouží k tomu, aby v případě existence podvodu na DPH mohl daňový subjekt prokázat, že byl v dobré víře stran legality uskutečněných plnění, a nemusel mu být proto následně odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu spáchaného jiným článkem obchodního řetězce. Jestliže transakce objektivně vykazovaly určité nestandardnosti, které musely být daňovému subjektu zřejmé již v době jejich uskutečnění a na jejichž základě musel mít pochybnosti o solidnosti těchto transakcí nebo o skutečném úmyslu jednajících, je možné klást přísnější požadavky stran obezřetnosti a adekvátnosti přijatých opatření (rozsudek *VYRTYCH*, bod 69). V takovém případě lze totiž důvodně pochybovat o dobré víře daňového subjektu. I kdyby však daňový subjekt tato přísnější opatření nepřijal, nebrání mu tato skutečnost, aby dodal zboží nebo službu do jiného členského státu. Vystavuje se však riziku, že by mu byl v případě prokázání existence podvodu na DPH odmítnut nárok na odpočet DPH a daň by mu byla zpětně doměřena.

[103] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, na základě jaké judikatury Soudního dvora stěžovatel dovozuje, že systém DPH zakazuje daňovému subjektu i správci daně zkoumat úmysl příjemce plnění a legalitu plnění (bod 94 kasační stížnosti). Naopak, správce daně může zkoumat úmysl jednotlivých příjemců plnění v obchodním řetězci a prověřovat zákonnost plnění včetně oprávněnosti uplatněného nároku na DPH, jinak by bylo fakticky vyloučeno, aby byla daň správně zjištěna a stanovena a zabezpečena její úhrada (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[104] Pokud jde o daňový subjekt, Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Mahagében*, bod 60, konstatoval, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzející podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.“

Nicméně z napadeného rozsudku neplyne, že by krajský soud vytýkal dlužníkovi, že se důkladně nezabýval rozsahem živnostenských oprávnění jeho slovenských odběratelů a jejich možností reálně v nich uvedené činnosti vykonávat, jak tvrdí stěžovatel. Nadto lze souhlasit s krajským soudem v tom, že skutečnost, že předmětem činnosti slovenských odběratelů byl velkoobchodní a maloobchodní prodej, nevypovídá nic o tom, jestli tuto činnost reálně ve větším rozsahu vykonávali. Jestliže dlužník neprovedl ani základní prověření skutečné ekonomické situace a činnosti odběratelů, nemohl se bez dalšího spoléhat na to, že konkrétní odběratel prodá dobíjecí kupóny v hodnotě několika set tisíc případně až několika milionů korun, jen na základě toho, že měl v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti velkoobchodní a maloobchodní prodej (tedy např. bez internetových obchodů, sítě prodejen apod.).

[105] Stěžovatel namítá, že dlužník při každém obchodu prověřil, že odběratel je existujícím subjektem, že je k datu dodání registrován k DPH a že za něj jedná oprávněná osoba. V rámci nastavených kontrolních mechanismů požadoval vždy dokumentaci zahrnující smlouvu s odběratelem, faktury k jednotlivým dodávkám, doklad o převzetí hotovosti nebo bankovní výpis s úhradou faktur, výpis z obchodního rejstříku platný k datu jednotlivých dodávek, kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, plnou moc pro případného zástupce odběratele s notářsky ověřeným podpisem, čestné prohlášení o vývozu kupónů do jiného členského státu, výstup ze systému VIES, kopie průkazu o plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek a dodací list se seznamem sériových čísel kupónů.

[106] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tato opatření by v případě běžných transakcí nevykazujících podezřelé či nestandardní znaky byla zpravidla z hlediska prokázání dobré víry daňovým subjektem dostačující. Nelze však v nyní projednávané věci přehlédnout zcela zásadní skutečnost, že dlužník již od roku 2010 s ohledem na trestní vyšetřování společnosti ALFAX věděl, že dobíjecí kupony mohou být slovenskými společnostmi odebírány v podvodném úmyslu. To navíc za situace, kdy dlužníkovi muselo být zřejmé, že objem dodávaných kupónů na Slovensko bez jakýchkoliv zvýhodnění pro odběratele postrádá dostatečné ekonomické zdůvodnění, jestliže tyto kupóny mohly být použity pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů. Z těchto důvodů se tak oprávněně žalovanému jevila výše uvedená opatření naopak jako opatření formální, účelově přijatá k vytvoření důkazních prostředků pro případ, že by v budoucnu žalovaný dlužníkovi nárok na odpočet DPH odepřel.

[107] Pakliže by dlužník jednal opravdu v dobré víře, musel by v zájmu snížení hospodářského rizika reagovat na výše uvedené skutečnosti přijetím takových opatření, která by byla reálně schopná odhalit podvodný záměr slovenských odběratelů, respektive vyloučit riziko účasti dlužníka na daňovém podvodu. Nad rámec rozhodnutí soud k tomuto uvádí, že mohl dlužník řádně prověřit ekonomickou situaci a činnost vykonávanou odběrateli. Dále mohl požadovat od slovenských odběratelů vysvětlení, jak s kupony zachází a z jakého důvodu jich jsou schopni na slovenském trhu tolik prodat. Lze si i představit, že by provedl osobní kontrolu míst na Slovensku, kde mělo docházet k prodeji kuponů koncovým zákazníkům, nebo že by podmínil množství odebraných kuponů délkou obchodní spolupráce. Rovněž si lze představit, že by si dlužník vyžádal informace o odběratelích slovenských odběratelů, aby se ujistil, že dobíjecí kupony nebudou zatíženy daňovým podvodem dalšími články obchodního řetězce.

[108] Dlužník však namísto adekvátní reakce a snahy zjistit, co se následně děje s prodanými dobíjecími kupony, nadále uplatňoval stále stejná opatření, která ve světle nestandardních okolností provázejících jejich odběr nebyla dostatečná k zamezení účasti na daňovém podvodu. Přestože tato opatření formálně vytvořila transparentní stopu o obchodech se slovenskými odběrateli, jsou v souhrnu bezpředmětná, jestliže dlužník nevyvodil ze zvýšeného rizika pro svoji obchodní činnost žádné závěry a nadále uplatňoval tentýž obchodní

pokračování

model. Je proto nadbytečné zabývat se jednotlivými opatřeními dlužníka, jestliže již na základě výše uvedeného je zjevné, že dlužník v dobré víře být nemohl a také nebyl.

V. Závěr a náklady řízení

[109] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a ze shora uvedených důvodů ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[110] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[111] Osobě zúčastněné na řízení nemohly vzniknout náklady podle § 60 odst. 5 s. ř. s., neboť jí soud neuložil žádnou povinnost. Nejvyšší správní soud neshledal ani důvody zvláštního zřetele hodné, které by přiznání nákladů řízení osobě zúčastněné odůvodňovaly, proto rozhodl, že osoba zúčastněná nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[112] Soud konečně nevyhověl žádosti stěžovatele o vrácení soudního poplatku zaplaceného na základě výzvy ze dne 21. 1. 2020, č. j. 1 Afs 15/2020 - 15. Zaplacení soudního poplatku bylo totiž stěžovateli uloženo v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1 Afs 135/2018 - 71, č. 3909/2019 Sb. NSS, podle něhož se na řízení před správními soudy nepoužije § 11 odst. 2 písm. n) zákona o soudních poplatcích, který od placení soudního poplatku osvobozuje insolvenčního správce. Jak již kasační soud uvedl, v dané věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, za níž se již za běžných okolností soudní poplatek nehradí, avšak v daném případě stěžovatel v řízení o první kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 10 Afs 111/2017 soudní poplatek nezaplatil. Pakliže stěžovatel v nynějším řízení nepožádal o osvobození od soudního poplatku a naopak jej na výzvu soudu zaplatil, neshledal soud zákonnou oporu k vyhovění jeho žádosti o vrácení soudního poplatku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. prosince 2021

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu